



Direito Ambiental e Sociedade

**NORMAS TRIBUTÁRIAS E PROTEÇÃO AMBIENTAL: ANÁLISES E  
PERSPECTIVAS FUTURAS SOBRE OS TRIBUTOS VERDES**

Kyvia Celine Chevalley<sup>1</sup>

Pierre Franklin Araujo Silva<sup>2</sup>

William Eufrasio Nunes Pereira<sup>3</sup>

**RESUMO**

Desde a promulgação da Constituição Federal de 1988, normas tributárias e ambientais convivem no ordenamento jurídico brasileiro, porém, com a intensificação dos efeitos das mudanças climáticas, os tributos surgem como uma ferramenta de proteção ambiental, função esta ampliada pela Reforma Tributária (EC 132/2023). O objetivo deste trabalho é analisar as perspectivas futuras para a tributação ecológica no Brasil. O método empregado é o hipotético-dedutivo, o estudo é descritivo e exploratório e se estabelece por pesquisa bibliográfica e documental. Os resultados mostram que a tributação ecológica atua induzindo comportamentos ecológicos e possuem aplicação ampla, complementando a legislação ambiental, assim como a Reforma Tributária impôs a obrigatoriedade do critério ambiental para os tributos. Os efeitos ecológicos positivos ou não da Reforma somente serão percebidos após a regulamentação dos novos tributos e a entrada em vigor dessas normas, ou seja, somente nas próximas décadas de vigência da Reforma.

**Palavras-chaves:** Direito Tributário Ambiental; Reforma Tributária; Tributos Verdes; Meio ambiente.

**1 INTRODUÇÃO**

Diante do enorme desafio de controlar os impactos das mudanças climáticas ao mesmo tempo em que se promove o desenvolvimento socioeconômico do Brasil, as normas tributárias surgem como uma ferramenta, um caminho, para a sustentabilidade ambiental por suas características arrecadatórias e extrafiscais. Apesar das discussões sobre a tributação verde já se

---

<sup>1</sup> Mestranda em Direito pelo Programa de Pós-Graduação em Direito (PPGD) da Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN). Graduada em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN). Membro do Grupo de Pesquisa do CNPq Direito, Desenvolvimento Sustentável e Inovação. Lattes: <http://lattes.cnpq.br/8629976921767153>. Orcid: <https://orcid.org/0009-0008-9130-948X> E-mail: [kyviaceline@hotmail.com](mailto:kyviaceline@hotmail.com)

<sup>2</sup> Mestrando em Direito pelo Programa de Pós-Graduação em Direito (PPGD) da Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN). Pós-Graduado em Direito Penal Econômico pela PUC-Minas, Graduado em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN). Lattes: <http://lattes.cnpq.br/5455699058505660>. Orcid: <https://orcid.org/0009-0004-9503-8374> E-mail: [pierrefranklinaeadv@gmail.com](mailto:pierrefranklinaeadv@gmail.com)

<sup>3</sup> Técnico contábil. Bacharel em Direito e Economia. Especialista em Gestão dos Recursos Humanos. Mestre em Direito e Economia. Doutor em Ciências Sociais. Professor Associado IV do Departamento de Economia e dos programas de Pós-graduação em Direito e Economia da Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Lattes: <http://lattes.cnpq.br/4829543404728309>. E-mail: [william.pereira@ufrn.br](mailto:william.pereira@ufrn.br)



# 26º Seminário de Pesquisa do CCSA

*Crise Climática, Desenvolvimento e Democracia*  
23 a 27 de setembro de 2024

desenvolverem nos meios acadêmico e econômico há décadas (remontando a implementação dos primeiros tributos ambientais europeus, em meados dos anos 1990), a questão voltou à evidência diante da problemática das mudanças climáticas e, no caso específico do Brasil, a recente Reforma Tributária, incorporada à Constituição Federal de 1988 por meio da Emenda Constitucional 132/2023.

É sobre esse assunto que o presente estudo pretende se debruçar, tendo como problemática: quais são as perspectivas futuras para a tributação ecológica brasileira diante das mudanças implementadas pela EC 132/2023? Para responder a esta pergunta, é inevitável revisitar o passado e analisar as principais normas de proteção ambiental, seus reflexos no Sistema Tributário Nacional e os avanços — ou não — das políticas fiscais que tenham como objetivo a preservação ambiental. A atualidade da temática e a importância socioambiental da temática justificam a atenção deste estudo.

Assim, o objetivo geral da pesquisa é compreender a relação entre a tributação e a proteção ao meio ambiente, considerando a EC 132/2023 e o direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, estipulado pelo ar. 225 da Constituição Brasileira de 1988. Para atingir esse fim, à princípio deve-se conceituar e contextualizar historicamente o tratamento jurídico dado ao meio ambiente pela legislação brasileira, figurando este como o primeiro objetivo específico desta pesquisa.

O segundo objetivo específico se voltará a analisar os principais institutos jurídicos de proteção ambiental e as normas tributárias indutoras de comportamentos ecológicos que se diversificam no ordenamento jurídico brasileiro. Já o terceiro objetivo específico é investigar as transformações trazidas pela Emenda Constitucional 132/2023 e determinar as diferenças entre o ICMS-e, principal imposto estadual, e o IBS, instituído pela Reforma Tributária e que poderá ter características de ecotributo. Cada um dos objetivos específicos citados reflete uma das seções do desenvolvimento deste artigo.

Diante da problemática de estudo, o método utilizado é o hipotético-dedutivo, em que se adota a proposição teórica de que a Reforma Tributária possa ser um importante instrumento de proteção ambiental como ponto de partida para a investigação científica. Conseqüentemente, o artigo se expressa em uma pesquisa descritiva, na primeira seção do desenvolvimento, e exploratória nas segunda e terceira seções. A abordagem é qualitativa e o estudo se estabelece



por meio de pesquisa bibliográfica e documental, com destaque para as normas constitucionais e infraconstitucionais e outros documentos referentes à EC 132/2023 (Sousa, 2024, p. 54).

## **2 MEIO AMBIENTE E TRIBUTAÇÃO: QUAL A RELAÇÃO?**

Apesar do Brasil já possuir algumas legislações ambientais anteriores à promulgação da Constituição Federal de 1988, a exemplo a Lei nº 6.938/1981, que estabeleceu a Política Nacional do Meio Ambiente, somente a chegada do novo texto constitucional consolidou a da proteção ecológica como um dos objetivos do Estado, ramificado por diversas matérias, algumas vezes figurando-se como princípio, outras como regra. Essa transformação na tutela sobre o meio ambiente ocorreu no contexto da percepção internacional dos efeitos nocivos do abuso dos recursos naturais causa ao planeta, inicialmente evidenciada pela Conferência de Estocolmo de 1972 (Marin, Mascarenhas, 2020, p. 266).

O art. 225 da CRFB/88 traz em seu *caput* a expressão “meio ambiente ecologicamente equilibrado” e dela é possível tirar algumas conclusões preliminares: a) o meio ambiente só pode ser compreendido como uma relação de interdependência, sistêmica e dinâmica, entre os seres humanos e a natureza. Isto porque: b) a qualidade de ser “ecologicamente equilibrado” presume que haja a extensão da tutela jurídica aos demais seres vivos, pois a proteção ambiental deve ser voltada a manter as bases que garantem a vida, o que exige a garantia da qualidade de vida total, não apenas do meio ambiente em si (Duarte, 2003, p. 91-92).

Ressalta-se que se trata de um direito intergeracional, pois é assegurado às gerações presentes e futuras, mas também tem por característica ser um direito-dever, havendo a imposição solidária ao Poder Público e à coletividade o dever de defender e proteger o meio ambiente. Desta forma, o art. 225 tanto possui sua dimensão subjetiva (como direito fundamental), quanto objetiva (determinando um dever jurídico à coletividade e ao Estado), assim como tem natureza transindividual e difusa (Duarte, 2003, p. 93-94), pois é um direito de todos, no presente e futuro, não sendo possível determinar seus titulares.

É diante deste contexto de constitucionalismo ambiental que a tributação verde se enquadra. Para Juarez Freitas (2016, p. 828-829), a intervenção estatal na forma da ecotributação (tanto em seu aspecto corretivo, quanto preventivo) é aquela que incide sobre as atividades econômicas com eficiência, visando obter a arrecadação e o equilíbrio dinâmico ecológico necessários para a garantia dos direitos fundamentais às gerações presentes e futuras.



## 26º Seminário de Pesquisa do CCSA

Crise Climática, Desenvolvimento e Democracia

23 a 27 de setembro de 2024

Ainda, o autor destaca que o desenvolvimento sustentável estabelecido pela Constituição Federal de 1988 tem caráter multidimensional e, portanto, as políticas tributárias do Brasil devem observar as dimensões sociais, econômicas e ambientais.

A tributação ecológica atua por meio de instrumentos econômicos, sendo vastas as suas possibilidades, afinal, o que caracteriza o ecotributo é sua capacidade de produzir efeitos na proteção ambiental. Ou seja, esses impactos ambientais positivos podem ocorrer por intermédio dos tributos em espécie, mas também nos incentivos fiscais, isenções e até obrigações acessórias (Cavalcante, 2012). Busca-se, assim, o estímulo de novos hábitos que estejam de acordo com o novo modelo de desenvolvimento sustentável e supere a ideia de mero crescimento econômico mensurado pelo simplista Produto Interno Bruto (PIB) (Freitas, 2016, p. 829-831), que desconsidera questões sociais e de impactos ambientais.

Extrai-se que a tributação ecológica pode ter funções diferentes, que variam de acordo com o objetivo para o qual aquela medida fiscal foi instituída: a) *função indutora*, que busca induzir comportamentos ambientalmente mais benéficos; b) *função restauradora*, que tenta restaurar os danos ambientais já ocorridos; e c) *função redistributiva*, que redistribui os custos ambientais das atividades econômicas geradoras de danos ambientais (Cavalcante, 2012). No entanto, a função redistributiva merece atenção específica, já que ela pode incorrer em um desequilíbrio entre a responsabilidade daqueles que causaram o dano ambiental, e a responsabilidade da sociedade, vítima daqueles danos.

Desta forma, a degradação ambiental é causada por um pequeno grupo produtivo, que usufrui dos bônus do uso dos recursos naturais, no entanto, o ônus desses danos ambientais é arcado pela sociedade em geral, já que o poluidor normalmente não “paga” integralmente pela deterioração ecológica. Portanto, considera-se mais adequado estabelecer importância à d) *função alocativa*, que consiste no suprimento de bens sociais (bens e serviços públicos), concentrando parte do ônus de evitar danos ambientais no causador e repartindo o custo mais elevado com a sociedade de forma a priorizar o equilíbrio ambiental.

No entanto, a finalidade ambiental dos tributos é consequência da leitura sistêmica do texto constitucional brasileiro, ou seja, decorre essencialmente de pensar e avaliar o Sistema Tributário Brasileiro pelas normas constitucionais de proteção ecológica, com destaque ao direito ao meio ambiente (art. 225) e às disposições sobre a ordem econômica, em que a defesa



# 26º Seminário de Pesquisa do CCSA

*Crise Climática, Desenvolvimento e Democracia*

23 a 27 de setembro de 2024

do meio ambiente é estabelecido como um de seus princípios gerais (art. 170, inciso VI). Isto porque a promulgação da Constituição de 1988, apesar trazer evidentes avanços na problemática ambiental, não se debruçou sobre o Direito Tributário Ambiental, restringindo-se a “copiar e colar” grande parte daquilo que já era previsto no Código Tributário Nacional.

Portanto, considerando que o Direito Tributário se fundamenta na legalidade estrita, a ausência de disposições ambientais nas normas constitucionais que disciplinam o Sistema Tributário Nacional fragiliza as possibilidades de transformação ecológicas através da tributação<sup>4</sup>. Sem a expressa previsão, desde que o tributo esteja em conformidade com as limitações ao poder de tributar, sendo devidamente criado por lei, respeitando a irretroatividade e anterioridade, não tenha efeitos de confisco ou recaia sobre alguma imunidade, estará automaticamente legitimado (Folloni; Ricci, 2014, p. 275-276).

Além disso, mesmo quando há a instituição de ecotributos por Estados e Municípios, como os já conhecidos ICMS-e e IPTU-verde, as externalidades ambientais positivas ficam restritas a pequenos territórios, sem que haja impactos significativos de âmbito nacional. Mesmo assim, não se deve desprezar a importância dessas políticas fiscais locais, pois nelas podem ser feitas escolhas tributárias que melhor refletem os desafios ambientais enfrentados localmente, adotando um modelo de tributação sustentável responsável em que a intervenção estatal é planejada e tem finalidades de longo prazo (Freitas, 2016, p. 832-833).

A recente Reforma Tributária, incorporada ao ordenamento jurídico pela EC 132/2023, trouxe interessantes novidades, dentre elas, a inserção explícita da defesa do meio ambiente como princípio do Sistema Tributário Nacional (art. 145, § 3º), assunto sobre o qual nos debruçarmos com maiores detalhes no último trecho do presente trabalho, que visa analisar a transição (ecológica) do ICMS para o IBS. Antes, porém, faz-se necessário compreender a capacidade inerente das normas tributárias de induzirem comportamentos ecológicos de agentes econômicos e da sociedade.

---

<sup>4</sup> É preciso fazer o destaque à CIDE-combustível, que foi instituída pela EC 33/2001 com o acréscimo no § 4º ao art. 177 da Constituição Federal de 1988. Trata-se de uma contribuição sobre a importação ou comercialização de petróleo, gás natural, outros combustíveis e seus derivados, que possui, dentre diversas destinações, o financiamento de projetos ambientais relacionados à indústria do petróleo e gás (inciso II, alínea b). Assim, esse tributo pode ser considerado como um ecotributo, pois também trata da proteção ambiental, e tem essa função explicitada no próprio texto constitucional.



### **3 NORMAS TRIBUTÁRIAS INDUTORAS DA PROTEÇÃO AMBIENTAL: UM OLHAR SOBRE A LEGISLAÇÃO BRASILEIRA**

O desafio de conciliar o desenvolvimento econômico com a preservação ambiental iniciou-se no século XX e tornou-se uma preocupação central nas últimas décadas. Nesse contexto, as normas tributárias têm desempenhado um papel crucial, evoluindo para incorporar mecanismos que incentivem práticas sustentáveis e mitigação dos impactos ambientais. A trajetória dessa evolução revela um esforço constante em harmonizar as demandas do crescimento econômico, o respeito aos tratados e convenções internacionais, com a necessidade premente de preservação ambiental.

Elaborar e promulgar normas judicantes, como também desenvolver instrumentos legais capazes de direcionar a atividade econômica para práticas mais sustentáveis, mitigando os efeitos ambientais danosos tornou-se a pauta cotidiana. As primeiras normas aprovadas tinham tênues inclinações ambiental e, posteriormente, houve a aprovação de convenções internacionais sobre as mudanças climáticas e preservação ecológica. Destacam-se: a) o primeiro Código Florestal e o de Águas Brasileiras, ambos de 1934; b) o Código de Mineração de 1940; c) a tipificação da poluição pelo Código Penal de 1940; d) a Convenção sobre Comércio Internacional das Espécies da Flora e Fauna Selvagens em Perigo de Extinção, firmada em 1975; e) a Responsabilidade Civil em Danos Causados por Poluição por Óleo, em 1976; e Responsabilidade Civil em Danos Causados por Poluição por Óleo, em 1976 (Oliveira, Valim, 2018; Ganem, Araújo, 2015).

Em seguida, o grande marco da legislação ambiental no Brasil consistiu na Lei nº 6.938/1981, que constituiu a Política Nacional do Meio Ambiente (PNMA). Promulgada ainda em tempos de ditadura militar tornou-se, para a época, em um instrumento normativo inovador e avançado, que estabelecia as diretrizes gerais para a política nacional do meio ambiente e introduzia instrumentos econômicos para a gestão ambiental. Do ponto de vista normativo, o Brasil avançou décadas no debate, embora pouco se modificou na efetivação dessa normativa.

A PNMA foi a frente do seu tempo, já que estabeleceu princípios sobre o desenvolvimento sustentável que viriam a ser consolidados internacionalmente alguns anos depois, com a edição do Relatório de Brundtland, em 1987. Assim, a PNMA traz como princípios: a racionalização do uso do solo e subsolo, da água e do ar; o planejamento e



fiscalização do uso dos recursos ambientais; a proteção dos ecossistemas e preservação de áreas representativas; a estruturação de incentivos às tecnologias voltadas ao uso racional dos bens ambientais e à proteção dos recursos naturais (Ganem, Araújo, 2015, p. 42).

Após a PNMA, promulgou-se a Lei nº 7.797/1989, que criou o Fundo Nacional do Meio Ambiente – FNMA, cujo objetivo principal consistia no fomento aos projetos que intentassem o uso racional e sustentável dos recursos naturais no Brasil. Ressalte-se que, incluía-se os processos de manutenção, melhoria e recuperação da qualidade ambiental, buscando ampliar a qualidade de vida dos brasileiros, objetivos estes explícitos no art. 1º da referida Lei. Um ano após a promulgação da lei nº 7.797/1989, promulgou-se o Decreto nº 99.274/1990, que regulamentou o FNMA, as Estações Ecológicas e as Áreas de Proteção Ambiental.

No entanto, o uso desse Fundo foi qualificado apenas pela Lei Complementar nº 140/2011, marcando um hiato temporal de quase 20 anos. Apesar disto, a LC tem sua importância, pois absorveu as normas para que a colaboração entre os entes federativos nas medidas, projetos e ações administrativas decorrentes do exercício da competência comum concernentes à proteção das paisagens naturais, das florestas, da fauna, da flora e ao combate da poluição nas suas mais variadas formas, se tornasse efetiva e qualificada.

No período mencionado, destaque-se a Lei do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), de 1996, que passou a considerar a função ambiental da propriedade, visando a tributação diferenciada para áreas preservadas, de reserva legal ou que sejam de interesse ecológico para preservação dos ecossistemas. Nesse sentido, o ITR tem características de tributo ecológico, contribuindo para a preservação do meio ambiente, no entanto, o montante fiscal arrecadado com esse imposto é insignificante e seus efeitos limitados (Cesare, 2018).

Aprofundando a análise do caso brasileiro, sublinha-se que a receita do tributo sobre a propriedade rural permanece muito aquém do seu potencial, representando apenas 0,02% do PIB e 0,1% da arrecadação tributária Federal em 2015. O ITR foi estruturado com o desígnio essencial da extrafiscalidade, ao objetivar a promoção e o aproveitamento eficiente da terra rural, conforme reza a Constituição Federal em seu art. 153, § 4º, inciso primeiro, porém, não há evidências concretas de sua eficácia quanto aos fins propostos (Cesare, 2018).

Ainda assim, independentemente de sua ineficácia arrecadatória, há dispositivos que isentam a cobrança para as áreas de: a) preservação permanente e reserva legal, pela Lei no



# 26º Seminário de Pesquisa do CCSA

*Crise Climática, Desenvolvimento e Democracia*

23 a 27 de setembro de 2024

12.651/2012; b) interesse ecológico para proteção dos ecossistemas declarada por órgão competente; c) sob regime de servidão ambiental; d) recobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio de regeneração, incluído pela Lei nº 11.428/2006.

O processo de diferenciação tributária entre as terras produtivas e as áreas para preservação-conservação, no sentido da isenção destas, não contribuiu significativamente para impedir ou reduzir o desmatamento sistemático que ocorreu no Brasil nos últimos anos (MapBiomass, 2022). Percebe-se, assim, que as normas tributárias do ITR são um importante arcabouço para a preservação ambiental nas vastas territórios rurais brasileiros, contudo, a aplicação prática do tributo não consegue trazer a efetividade esperada e pouco colabora com a redução de danos ambientais.

Diversas emendas constitucionais, como a EC 42/2003, trouxeram alterações significativas ao ordenamento ambiental, conectando a atividade econômica e a defesa do meio ambiente, tornando a primeira corresponsável com a proteção, conservação e uso racional da segunda. Ao introduzir o inciso VI, do art. 170, da Constituição, que trata dos princípios gerais da Ordem Econômica, a necessária defesa do meio ambiente, e responsabilidade do Estado nas funções de fiscalização, incentivo e planejamento dessas atividades, em especial a garimpeira, estabelecida no § 3º do art. 174 (Cesare, 2018).

Uma iniciativa importante, mas que vigorou por pouco tempo, constituiu-se a partir do Decreto nº 7.619/2011. A normativa possibilitava a constituição de crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) para as empresas que adquirissem resíduos sólidos como matéria-prima ou material intermediário para produção de seus produtos. Esta medida não perdurou por longo tempo, os efeitos do Decreto extinguiram-se em 31 de dezembro de 2014 e ele foi oficialmente revogado em 2021, dando fim a uma interessante política fiscal ecológica.

Ainda, a Resolução da Câmara de Comércio Exterior de 2015 (Resolução Camex nº 97/2015), isentou do Imposto de Importação (II) os carros elétricos e híbridos, visando a redução da poluição do ar por induzir a compra de veículos que geram menos resíduos poluentes. Carros elétricos e híbridos não dependem de combustíveis fósseis e são ecologicamente sustentáveis, especialmente quando as fontes da energia elétrica são renováveis e não poluentes. De forma similar, diversos estados e o Distrito Federal promovem a isenção ou



# 26º Seminário de Pesquisa do CCSA

*Crise Climática, Desenvolvimento e Democracia*

23 a 27 de setembro de 2024

a redução das alíquotas do Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) para carros elétricos e/ou híbridos (Aquino, 2024).

Já a Política Nacional sobre Mudanças do Clima, promulgada via Lei 12.187/2009, antevê a utilização de instrumentos financeiros e econômicos com o desígnio de diminuir as alterações climáticas. Para esse desiderato, utiliza-se dentre outros meios de medidas fiscais destinadas a diminuir emissão de gases causadores do efeito estufa. Como exemplo, teríamos as isenções, reduções de alíquotas, compensações e incentivos, evidenciando o papel da tributação como parte essencial de qualquer política pública que vise a mitigação dos efeitos das mudanças climáticas (Santos; Scabora, 2022).

No entanto, a Emenda mais relevante, do ponto de vista tributário, consistiu na de nº 132/2023, que introduziu constitucionalmente no Sistema Tributário Nacional o parágrafo terceiro no art. 145, tratando dos princípios gerais deste sistema. Estabelece o referido parágrafo que “o Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente”. Dentre os novos princípios, por questão lógica, destaca-se a defesa do meio ambiente, que conectou, com clareza solar, o sistema tributário com a problemática ecológica.

A Emenda é muito recente, e deve levar algum tempo para materializar seus efeitos, que dependem de diversas alterações tributárias e acessórias, dentre elas as normas de regulamentação que ainda não foram discutidas e votadas pelo Congresso Nacional. Porém, a reforma do Sistema Tributário (EC 132/2023) deve criar as condições necessárias, tanto para estimular tributariamente a proteção, conservação do meio ambiente, atuando assim de forma extrafiscal, como também possibilitar o aumento da progressividade tributária brasileira.

A Emenda Constitucional 132/2023 concede ao legislativo e ao executivo as condições para criar melhores dispositivos tributários do que os já existentes. Lembra-se que um dos dispositivos tributários de maior eficiência consistia na Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental (TCFA) que, estabelecida pela Lei nº 10.165/2000, transformou a Lei 6.938/1981. Esta taxa encontra no exercício regular do poder de polícia, conferido ao Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (Ibama), o fato gerador, permitindo assim, que esta instituição possa exercer o controle e fiscalização das atividades potencialmente poluentes e utilizadoras de recursos naturais excessivamente.



# 26º Seminário de Pesquisa do CCSA

*Crise Climática, Desenvolvimento e Democracia*

23 a 27 de setembro de 2024

A Reforma Tributária cria um cenário de inúmeras possibilidades, viabilizando a criação de diversos instrumentos, como: a) tributação verde como ferramenta para penalizar atividades mais danosas ao meio ambiente, incentivando a responsabilidade ambiental (Tristão, 1999); b) a criação de mercados de carbono e tributos sobre a emissão de gases de efeito estufa, fomentando a adoção de tecnologias sustentáveis (Moura, 2022); c) certificação ambiental como forma de reconhecer e premiar com benefícios fiscais as empresas com melhores padrões socioambientais (Cardoso; Squeff, 2024); d) normas tributárias indutoras que incentivem os sistemas de logística reversa; e f) concessão de incentivos fiscais que promovam as fontes de energia renovável (Caliendo, 2016).

No cenário atual, observa-se uma tendência crescente na adoção de abordagens mais holísticas, nas quais as normas tributárias são integradas a políticas ambientais mais amplas, multidimensionais e multisetoriais. A ênfase estará na criação de um ambiente fiscal que não apenas desencoraje práticas prejudiciais, mas também promova ativamente o investimento em setores verdes e na sustentabilidade em todas as esferas da atividade econômica. Esse contexto revela a necessidade do estudo sobre o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), que virá a substituir o ICMS, um dos impostos mais importantes e de maior relevância para os estados.

## **4 REFORMA TRIBUTÁRIA (EC 132/2023): PERSPECTIVAS PARA O FUTURO SOB A ÓTICA DA TRANSIÇÃO ICMS-IBS ECOLÓGICO**

Toda norma tributária, é, por característica de sua própria natureza, indutiva, pois é intuitivo que os contribuintes tomarão suas decisões pretendendo se eximir ou reduzir a incidência tributária independente do caso. Da mesma forma, o mero fato de uma norma tributária visar à indução comportamental não lhe retira sua aptidão arrecadatória. Assim, as normas tributárias indutoras são vetores comportamentais, já que possuem caráter proposital de influência comportamental, atrelado à finalidade que justifica o próprio tributo (Leão, 2015).

Entretanto, a capacidade indutora desta norma guarda, na sua gênese, uma intenção por parte do legislador. Momento em que procurou atingir objetivos específicos com a tributação correspondente, e com isso, provocando consequências não totalmente precisas. Para Martha Leão (2015), a extrafiscalidade tributária não é uma simples consequência, já que parte da deliberada intenção legislativa de usar o tributo como ferramenta de intervenção. Esse objetivo-



fim traz efeitos aceitáveis sob o escopo econômico que, ao ser juridicamente apreciado, deve ser levado em consideração para fins de interpretação (Bonfim, 2015).

Ocorre, todavia, que o uso de normas tributárias extrafiscais com finalidades ambientais está de acordo com a Constituição Federal, tratando-se de uma realidade internacional a qual o Brasil já adere desde há muitas décadas. Embora de nobre propósito, a questão da tributação verde é polêmica e conta com suas especificidades que precisam ser bem equacionadas para que incentivos fiscais ambientais não se transmutem em privilégios desarrazoados e despropositados, eivados de inconstitucionalidade (Adamy; Ávila, 2015).

Observadas as principais premissas do assunto, agora faz-se uma análise, delimitada, de como a Reforma Tributária impacta uma forma muito específica de indução comportamental por meio de normas fiscais: o ICMS-ecológico. A Constituição Federal distingue as competências legislativas entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, com o objetivo de apontar limites a serem respeitados pelos entes federativos. A arquitetura normativa de um Estado pressupõe não só a decisão constituinte que cria o Estado Federal e de suas partes fundamentais, mas igualmente a repartição de competências entre a União e os Estados-Membros, os quais recebem seus poderes delegados da própria Constituição (Horta, 2015).

Helena Torres (2014) defende que a Constituição Federal criou o Federalismo Cooperativo, o que está sedimentado pelo financiamento centrífugo, a partir de onde os poderes convergem para a unidade do federalismo, mas ocorre uma responsabilidade de financiamento para com os entes menos centralizados. Assim, se os poderes estão agindo para convergir na unidade central do federalismo, este mesmo ente passa a assumir a responsabilidade desse financiamento, pelo princípio de cooperação mútua. Cria-se um sistema de repartição da arrecadação, de maneira a que a União divida parte do que arrecada com Estados e Municípios, da mesma forma que os Estados para com os seus Municípios.

O art. 158, da Constituição Federal resguarda também o direito Municipal a 25% da arrecadação do ICMS dos estados respectivos, além de um mínimo 65% na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios, ao passo que até 35%, de acordo com o que dispuser lei estadual, observada, obrigatoriamente, a distribuição de, no mínimo, 10% com base em indicadores de



melhoria nos resultados de aprendizagem e de aumento da equidade, considerado o nível socioeconômico local.

Após todo esse exercício de contextualização, cria-se o fundamento ICMS-ecológico. Trata-se não de uma exação tributária no sentido estrito da palavra, mas sim de um critério de repartição dos Estados, para com os Municípios, do produto da arrecadação de ICMS que lhes é devido; por parte dos Municípios, de políticas públicas voltadas à preservação e cuidado para com o meio ambiente, tais como a criação de fundos ambientais, estabelecimento de campanhas voltadas à preservação de espécies de flora e fauna, identificação e resguardo de áreas indígenas, investimentos em obras de saneamento básico, etc. A Reforma Tributária faz a substituição do ICMS (e o ISS) pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e cria sua metodologia de repartição aos municípios.

Antes da Reforma, não existiam diretrizes estreitamente ecológicas de repasse e os Estados podiam criar uma distribuição ecológica de até 25% do total a ser dividido, proveniente da arrecadação de ICMS, uma vez que a Constituição Federal proporciona a liberdade para os Estados disporem sobre os critérios de repartição de até 35% do total a ser repartido a este título, mas, ao menos 10% deve ocorrer com base em indicadores de melhoria nos resultados de aprendizagem e de aumento da equidade, considerado o nível socioeconômico dos educandos.

Agora, apesar que o texto da Reforma Tributária resguarde a autonomia dos Estados para disporem sobre o IBS ecológico por lei, tal critério passa a ser de adoção obrigatória pelos Estados, dizendo respeito a 5% de 25% do produto da arrecadação do IBS. Não está estabelecido, todavia, exatamente quanto do produto de arrecadação do IBS será destinado a cada Estado, conforme art. 156-A, §§ 4º e 5º, I (Brasil, 1988).

Apesar de que há um cenário de um ICMS-ecológico que terá um fim programado ao longo da progressiva absorção da Reforma e sua adequação, até se alcançar a aplicabilidade do IBS ecológico, existem incertezas de sua eficiência e aplicabilidade, que serão enormes, pois ainda que passe a ser obrigatório pelos Estados, o seu montante é ponto ainda incerto e de impossível estimativa, o que traz dúvidas quanto à sua efetividade na indução aos municípios para que investimentos e instituição de políticas públicas de proteção ao meio ambiente.



## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

As mudanças trazidas pelo paradigma normativo tributário que vem sendo desenhado com a reforma tributária nos colocam em diversas discussões que são essenciais para a evolução e compreensão do tema da indução tributária e o efeito extrafiscal da tributação. A exemplo da Lei 6.938/1981, como ressaltada acima, trouxe a Política Nacional do Meio Ambiente, um verdadeiro *standard* de leis ambientais, quando, logo após, a própria Constituição veio a consolidar a proteção ecológica como um dos objetivos do Estado Brasileiro.

E assim, a Constituição de 1988 foi a grande mudança sistemática, pois introduziu o direito fundamental à proteção ambiental em seu art. 225. O meio ambiente equilibrado é a base teleológica de toda a imposição normativa que existe no país, diante disso, os tributos ecológicos surgem como ferramenta basilar para a concretização de um desenvolvimento sustentável no Brasil. A EC 132/2023 cria um novo horizonte de possibilidades, com perspectivas de criação de um ambiente e leis que favoreçam práticas econômicas realmente sustentáveis. Contudo, é crucial que essa transformação seja acompanhada de ações coordenadas entre os diferentes entes federativos e de um engajamento efetivo da sociedade.

Apesar que o texto da Reforma Tributária resguarde a autonomia dos Estados para disporem sobre o IBS ecológico por lei, existindo a sua função “extrafiscal”, não está estabelecido, todavia, exatamente quanto do produto de arrecadação do IBS será destinado a cada Estado, o que não se sabe, exatamente, quais os interesses políticos que podem agir para interferir na forma e distribuição dessa arrecadação.

Assim, observa-se que existem diversos desafios que acompanham a chamada “tributação verde”, a qual, se conseguir evoluir com a nova reforma tributária, ocorrerá um significativo salto para a sustentabilidade no Brasil, ainda que não se tenha a plenitude da *práxis* decorrente da transição do ICMS para o IBS, mas depreendendo que, desde a promulgação da Constituição, já existe um delineamento normativo e jurisprudencial que amadurece e traz novas perspectivas para o tema, que ainda é vasto para fins de exploração.

## REFERÊNCIAS

ADAMY, Pedro. Instrumentalização do Direito Tributário. In: ÁVILA, Humberto. **Fundamentos do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012.



ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª ed., 5ª tir. São Paulo: Malheiros, 2004.

AQUINO, Vagner. **IPVA 2024**: estados que dão descontos ou isentam eletrificados. *Estadão*, 09 jan. 2024. Disponível em: <https://jornaldocarro.estadao.com.br/servicos/ipva-2024-estados-que-dao-desconto-ou-isentam-eletrificados/>. Acesso em: 30 mai. 2024.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm). Acesso em: 5 jan. 2024.

BOMFIM, Gilson Pacheco. **Incentivos Tributários**: conceituação, limites e controle. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015.

CARDOSO, Tatiana Squeff. O papel da certificação ambiental na consecução do desenvolvimento e consumo sustentável. **Revista da Faculdade de Direito da UFG**, Goiânia, v. 43, 2020. Disponível em: <https://revistas.ufg.br/revfd/article/view/57757>. Acesso em: 17 mar. 2024.

CALIENDO, Paulo. Extrafiscalidade Ambiental e o Incentivo às Energias Renováveis. In: CALIENDO, Paulo; CAVALCANTE, Denise Lucena. (Org.). **Tributação Ambiental e Energias Renováveis**. Porto Alegre: Editora Fi, 2016.

CAVALCANTE, Denise Lucena. Tributação ambiental: por uma remodelação ecológica dos tributos. **Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito – UFC**. Fortaleza. Jul./Dez. 2012, v. 32, n. 2 (2012): 101-115. Disponível em: <http://www.periodicos.ufc.br/nomos/article/view/353>. Acesso em: 6 jan. 2024.

CESARE, C. M. de. Condições Básicas para garantir a funcionalidade da tributação recorrente ao patrimônio imobiliário urbano e rural. In: FAGNANI, Eduardo (org.). **A Reforma Tributária Necessária**: diagnóstico e premissas. Brasília: ANFIP; FENAFISCO; São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. 804 p.

DUARTE, Marise Costa de Souza. **Meio ambiente sadio**: direito fundamental em crise. Curitiba: Juruá Editora, 2003. 242 p.

FOLLONI, André; RICCI, Henrique Cavalheiro. Tributação Ambiental e as limitações constitucionais ao poder de tributar. **Argumentum: Revista de Direito da Universidade de Marília**, Marília, n. 15, p. 269-290, 2014. Anual. Disponível em: <http://ojs.unimar.br/index.php/revistaargumentum/issue/view/3/showToc>. Acesso em: 6 jan. 2024.

FREITAS, Juarez. O tributo e o desenvolvimento sustentável. **Revista Novos Estudos Jurídicos**, Itajaí, v. 21, n. 3, p. 825-845, set./dez. 2016. doi: 10.14210/nej.v21n2.p825-845. Acesso em: 7 jan. 2024.



## 26º Seminário de Pesquisa do CCSA

*Crise Climática, Desenvolvimento e Democracia*

23 a 27 de setembro de 2024

GANEM, Roseli Senna; ARAÚJO, Suely Mara Vaz Guimarães de (Org.). **Legislação brasileira sobre meio ambiente [recurso eletrônico]**: fundamentos constitucionais e legais. Brasília: Câmara dos Deputados, Edições Câmara, 2015. Disponível em: <http://www.camara.leg.br/editora>. Acesso em: 09 mar. 2024.

HORTA, Raul Machado. **Estudos de Direito Constitucional**. Belo Horizonte: Del Rey, 1995.

LEÃO, Martha Toríbio. **Controle da Extrafiscalidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

MARIN, Eriberto Francisco Bevilaqua; MASCARENHAS, Giovanni Martins de Araújo. Direito ao meio ambiente e mudanças climáticas: o constitucionalismo brasileiro e o acordo de Paris. **Revista de Direito Econômico e Socioambiental**, Curitiba, v. 11, n. 2, p. 254-287, maio/ago. 2020. doi: 10.7213/rev.dir.econ.soc.v11i2.27113. Acesso em: 6 jan. 2024.

MOURA, Carlos. Tributação do carbono na América Latina e perspectivas para o Brasil. **E-Legis – Revista Eletrônica do Programa de Pós-Graduação da Câmara dos Deputados**, v. 15, n. 39, p. 238–257, 2022. doi: 10.51206/elegis.v15i39.767.

OLIVEIRA, Thaís Soares de; VALIM, Beijaniczy Ferreira da Cunha Abadia. Tributação Ambiental: incorporação do meio ambiente na reforma do sistema tributário nacional. In: SACHSIDA, Adolfo; SIMAS, Erich Endrillo Santos (org.). **Reforma Tributária IPEA-OAB/DF**. Rio de Janeiro: IPEA, 2018,

**Relatório Anual de Desmatamento 2021**. São Paulo: MapBiomas, 2022. 126 p. Disponível em: <http://alerta.mapbiomas.org>. Acesso em: 15 mar. 2024.

SANTOS, Flávio Felipe Pereira Vieira dos; SCABORA, Filipe Casellato. Tributação Ambiental e Extrafiscalidade no Brasil: Incentivos Fiscais e Regressividade da Tributação Verde. **Revista Direito Tributário Atual**, [S. l.], n. 52, p. 144–161, 2022. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2216>. Acesso em: 13 ago. 2024.

SOUSA, Pedro Henrique da Mata Rodrigues; ALVES, Fabrício Germano. **Pesquisa científica: aspectos práticos**. Natal: Insigne Acadêmica, 2024. (Coleção Arquivos Insigne).

TORRES, Heleno Taveira. Constituição Financeira e o Federalismo Financeiro Cooperativo Equilibrado Brasileiro. **Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico**, v. 3, n. 5, p. 25-54, mar./ago. 2014.

TRISTÃO, Virgínia Talaveira Valentini. **Imposto Verde: Um Tributo à Natureza**. São Paulo: EAESP-FGV, 1999. 158 p. Dissertação de Mestrado apresentada ao curso de Pós-Graduação em Administração Pública e Governo, Área de Concentração: Planejamento e Finanças Públicas.